



UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

TRABAJO FIN DE ESTUDIOS

Título

La doble imposición internacional: el MC OCDE y análisis comparativo del mismo con los convenios firmados por España con sus países limítrofes.

Autor/es

MARC LATRE MALLORQUI

Director/es

JOSÉ IGNACIO RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE

Facultad

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Titulación

Grado en Derecho

Departamento

DERECHO

Curso académico

2017-18



La doble imposición internacional: el MC OCDE y análisis comparativo del mismo con los con los convenios firmados por España con sus países limítrofes. , de MARC LATRE MALLORQUI

(publicada por la Universidad de La Rioja) se difunde bajo una Licencia Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Unported.

Permisos que vayan más allá de lo cubierto por esta licencia pueden solicitarse a los titulares del copyright.

© El autor, 2018

© Universidad de La Rioja, 2018

publicaciones.unirioja.es

E-mail: publicaciones@unirioja.es



**UNIVERSIDAD
DE LA RIOJA**

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

TRABAJO DE FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

**LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: EL MC OCDE Y ANÁLISIS
COMPARATIVO DEL MISMO CON LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA
CON SUS PAÍSES LIMÍTROFES.**

Autor-alumno: Marc Latre Mallorquí.

Tutor: Prof. José Ignacio Ruiz de Palacios Villaverde

LOGROÑO, CURSO 2017 – 2018.

Índice.

1. RESUMEN Y ABSTRACT.....	3
2. INTRODUCCIÓN.....	4
3. LA GLOBALIZACIÓN Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO FISCAL.....	5
4. LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL: CONCEPTO, CLASES Y SOLUCIONES.....	10
4.1. Concepto de doble imposición.....	10
4.1.1. Doble imposición jurídica: concepto y causas:.....	11
4.1.2. Doble imposición económica: concepto y causas.....	12
4.2. Soluciones a la doble imposición: especial referencia a los convenios para evitar la doble imposición.....	12
4.2.1. Método de la exención.....	13
4.2.2. Método de la imputación o del crédito fiscal.....	13
4.2.3. Los convenios para evitar la doble imposición (CDI).....	14
5. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	16
5.1. Historia, evolución y principales Modelos de CDI.....	16
5.2. El Modelo de Convenio de la OCDE.....	18
5.3. Efectos de los convenios para evitar la doble imposición.....	20
5.3.1. Ventajas jurídicas.....	20
5.3.2. Ventajas políticas.....	20
5.3.3. Ventajas económicas.....	21
5.3.4. Ventajas técnico-fiscales.....	21
6. LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA: COMPARATIVA DE LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA CON LOS PAÍSES LIMÍTROFES Y EL MC OCDE.....	21
7. EL PAPEL DE LA UE.....	25
8. CONCLUSIONES FINALES.....	27
9. ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	28
10. BIBLIOGRAFÍA.....	28
11. ANEXO I.....	31
8.1 Francia.....	31
8.2 Portugal.....	32
8.3 Marruecos.....	34
8.4 Andorra.....	35

1. RESUMEN Y ABSTRACT.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto examinar cuál ha sido el impacto de la globalización en el ámbito jurídico, en concreto el ámbito fiscal, analizar el problema de la doble imposición y ver sus posibles soluciones. A su vez, se hará un repaso sobre el origen y la historia de los CDI, se analizará el MC OCDE y se realizará una comparación del mismo con los CDI firmados por España con los países limítrofes, analizando las diferencias y los posibles motivos. Finalmente se haremos referencia al papel de la UE en el ámbito fiscal europeo.

ABSTRACT

On the present thesis we will examine the effects globalization has brought to the legal field, more precisely to the tax field, we will analyze the double taxation problem and its viable solutions. Also, we will take a look at the history of double taxation treaties and its different models, we will analyze OECD's model and we will do a comparison between the model and Spain's signed double taxation treaties with its frontier neighbors, breaking down the differences between them, as well as the reasons behind them. Finally, we will take a quick look on EU's role on the European taxation field.

2. INTRODUCCIÓN.

La aldea global. Así podemos ver el mundo gracias a la rápida expansión de la globalización. Aumento de exportaciones, mayor protagonismo del las inversiones en el exterior y del sector financiero, difusión de nuevas tecnologías y creación de nuevos puestos de trabajo, un escenario comercial internacional con mayor libertad...tan solo son algunos de los efectos positivos que ha traído consigo éste fenómeno. Sin embargo, no es oro todo lo que reluce.

No todas las consecuencias de la globalización son tan positivas. El constante avance de la sociedad y la rápida expansión de la globalización han traído consecuencias en muy diversos ámbitos, siendo uno de ellos el fiscal. Son muchas las consecuencias que la globalización ha tenido en este ámbito, siendo uno de los principales la doble imposición internacional, esto es, el sometimiento de una misma renta de un mismo contribuyente (o distintos, como veremos más adelante) a un doble gravamen por parte de dos Estados distintos, como consecuencia de la falta de coordinación de las soberanías fiscales de dichos Estados durante la segunda mitad del siglo XX. La difuminación de las fronteras entre los distintos estados y el aumento sustancial de las operaciones transnacionales han propiciado los casos en los que dos o más países se han visto en el derecho de gravar una misma renta, generando así conflictos y roces entre sus respectivas soberanías fiscales.

Ello ha conllevado a un exceso de tributación de determinadas rentas que, como resulta lógico, ha causado un creciente malestar en los contribuyentes afectados, provocando un aumento considerable de la elusión y evasión fiscal en aras de compensar la desproporción de la tributación de las rentas afectadas por la patología de la doble imposición consecuencia de una mala coordinación de las soberanías fiscales de los distintos Estados.

Todo ello habría traído consigo graves secuelas de no haber sido por la aparición de los mecanismos de corrección de la doble imposición y, en concreto, por la aparición de los Convenios para evitar la Doble Imposición y los Modelos de Convenio de las distintas instituciones internacionales.

Gracias a la labor de instituciones como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), se ha conseguido eliminar, o al menos paliar, la doble imposición y crear un marco de seguridad y certidumbre jurídica que ha permitido, por un lado, la reducción de la evasión fiscal y, por otro, la recuperación de la proporcionalidad en la tributación de las rentas anteriormente afectadas por la doble imposición. No obstante, ¿Cuál ha sido la incidencia de la globalización en el ámbito fiscal? ¿Qué son los CDI? ¿Qué son los Modelos de Convenio? ¿Cuál es su origen? ¿Por qué son tan importantes? Éstas son sólo algunas de las preguntas que vamos a resolver a continuación. Lo que es indudable es que la doble imposición es un freno para el desarrollo económico, un signo de obsolescencia normativa y mala gobernabilidad.

“...pero sobre todo, absténgase de tomar los bienes ajenos: porque los hombres olvidan más pronto la muerte del padre que la pérdida del patrimonio.” – Nicolás MAQUIAVELO, El príncipe (1513).

3. LA GLOBALIZACIÓN Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO FISCAL.

Sin duda alguna, uno de los fenómenos que más influencia ha tenido en el ámbito económico, social y político desde finales del siglo pasado ha sido la globalización.

Si intentamos buscar una definición sobre el término globalización, nos podemos encontrar con muchas y de muy diverso tipo. No obstante, en términos generales podemos entender la globalización como un proceso de creciente interdependencia económica entre los estados y de integración en la economía mundial, caracterizado por la internacionalización o mundialización del capital financiero, industrial y comercial, nuevas relaciones políticas internacionales y la aparición de la empresa transnacional que a su vez produjo —como respuesta a las constantes necesidades de reacomodo del sistema capitalista de producción— nuevos procesos productivos, distributivos y de consumo deslocalizados geográficamente, una expansión y uso intensivo de la tecnología sin precedentes.¹

A nivel socio cultural, Paul Kennedy² predijo a la perfección los efectos de la globalización en la sociedad en el siglo XXI, afirmando que las tendencias de la sociedad contemporánea serían:

- La explosión demográfica aún en expansión, el 95% de la cual se concentra en los países en desarrollo, y el aumento rápido de una población que no podrá ser sustentada según los modos y niveles actuales de consumo de los recursos naturales;
- La revolución de las finanzas y de las comunicaciones que ha llevado a una rápida internacionalización de las economías y al rol dominante de las sociedades multinacionales en el contexto de esta nueva economía;
- La disminución de las tierras agrícolas como consecuencia de la extensión de tierras arables ocupadas por ciudades, caminos e infraestructuras, así como por los procesos de erosión, degradación y desertificación de muchas de las tierras que se usaban anteriormente. Este hecho se observa simultáneamente con la necesidad de aumentar
- La productividad de las tierras aún disponibles para evitar que la malnutrición y el hambre aumenten. Al mismo tiempo, observamos las posibilidades que ofrece la revolución bio-tecnológica para esta finalidad de aumentar la productividad de las tierras utilizadas;
- La nueva revolución industrial, que significa la robótica, la automatización y las consecuencias de este fenómeno en la situación y condiciones del empleo de la fuerza de trabajo;
- Las amenazas contra el medio natural que significan las nuevas formas de vida y de producción, particularmente en los países desarrollados y sus efectos de imitación en los países en desarrollo;
- La erosión del poder de los Estados nacionales sin haberse aún encontrado un sistema político de sustitución apropiado para enfrentar los grandes desafíos del futuro.

¹ **RAMIRO MATEUS, J. y WILLIAM BRASSET, D.:** *La globalización: sus efectos y bondades*, Fundación Universidad Autónoma de Colombia, 2002, pág. 67.

² **KENNEDY, P.:** *Preparing for the XXIst century.*, EEUU, 1993.

Por lo que se refiere al impacto en el ámbito económico, se trata de un crecimiento exponencial de las operaciones transnacionales que afecta, no solo al sector económico, sino también al ámbito político y socio-cultural. Esto ha supuesto la creación de un escenario mundial prácticamente sin fronteras en el que los poderes públicos no pueden más que asistir de forma pasiva al desarrollo de la economía internacional, sobre la que poco o nada pueden influenciar, viéndose privados de su tradicional función estabilizadora del libre mercado.

A raíz de lo anterior, se ha generado también un nuevo escenario en el que actúan todos los agentes privados, viéndose afectadas, particularmente, las empresas. Efectivamente, como consecuencia directa de la reducción de la intervención de los poderes públicos en la economía, se ha producido una progresiva desregulación de los mercados y de la economía, generando nuevas posibilidades a la iniciativa empresarial privada y con unas condiciones mucho más favorables que en épocas anteriores.

Y, sin duda alguna, uno de los efectos más importantes que ha traído la globalización ha sido su impacto al ámbito fiscal. La globalización ha implicado que las políticas fiscales de los distintos estados sean uno de los factores de mayor influencia entre los agentes privados a la hora de decidir donde localizar sus inversiones financieras y productivas. Las políticas fiscales de los distintos estados se han visto condicionadas por elementos y factores económicos, pudiendo llegar a afirmar que "las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales tienden a configurar el sistema tributario nuestro, y el de los demás países europeos".³

En el escenario actual, los inversores buscan el lugar en el que percibir mayor rentabilidad fiscal, generando así un contexto de competencia fiscal entre los Estados con el objetivo de conseguir el sistema fiscal más atractivo para los inversores extranjeros. Ello ha implicado una reducción progresiva de la tributación de las rentas de capital y la renta empresarial, en aras de atraer capital e inversiones extranjeras.

No obstante, de no ser compensando, dicha reducción implicaría una reducción de la recaudación tributaria. Para mantener el nivel de recaudación deben compensar tales reducciones con el incremento de la carga fiscal sobre otro tipo de manifestaciones de capacidad económica que no sean susceptibles de ser deslocalizadas (rentas procedentes de inmuebles o del consumo, por ejemplo).

El exponencial número de operaciones transnacionales que se realizan día a día ha provocado un incremento de las relaciones entre las soberanías fiscales de los distintos estados afectados por dichas operaciones, lo cual, no en pocos casos, ha llevado roces y conflictos.

Recordemos, a estos efectos, qué es la potestad tributaria o soberanía fiscal de un estado. Para ello, consideramos oportuna la transcripción literal del FJ2º de la SAN 712/2014, de 27 de febrero⁴, que explica este fenómeno:

"La potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. En este sentido, el art. 133.1, de la Constitución, dispone que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley". Por su parte el apartado 2 del

³ GARCIA AÑOVEROS, 1., *Las reformas fiscales*, REDF, N° 100, 1998, pág.531.

⁴ SAN 712/2014, de 27 de febrero, rec. 232/2011, FJ2º.

mismo artículo señala que "las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes".

En la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), es el art. 4º, el que se refiere a la "Potestad tributaria", al establecer:

"1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine."

Esta "potestad tributaria" como manifestación de la "soberanía fiscal", además de su repercusión nacional, también tiene su incidencia desde la perspectiva de la "soberanía fiscal" de otros Estados. Así, en el art. 1º.2, de la LGT, de rúbrica "Objeto y ámbito de aplicación", dispone:

"2. Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales."

El respeto mutuo entre "soberanías fiscales" se hace notorio a la hora de enumerar el sistema de "Fuentes del ordenamiento tributario", en el art. 7, de la LGT, al disponer:

"1. Los tributos se regirán:

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

(...)."

En definitiva, todo esto, dentro del marco del Derecho Tributario Internacional, se denomina "Principio de Soberanía Fiscal", y que supone:

1. La exclusividad del derecho que tiene cada Estado a ejercer la potestad tributaria dentro de su territorio.

2. Limitación exterior al ejercicio de su potestad tributaria fuera de sus fronteras. Y

3. Posible reconocimiento de la repercusión fiscal de un hecho o acto jurídico ocurrido en otro Estado extranjero dentro del territorio del Estado nacional".

De tal modo, asistiendo al escenario globalizado, universal y transnacional que hemos mencionado, y teniendo en cuenta la multiplicidad de soberanías fiscales existentes (tantas como estados), es inevitable la interacción entre las mismas como consecuencia de las relaciones multilaterales entre estados y de las operaciones privadas entre agentes de distintos estados.⁵

⁵ SAN, 17-7-2014, rec. 218/2011, FD 4º: «Pues bien, esta Sala, ya se ha pronunciado, en el recurso 115/2011, interpuesto por la misma entidad contra la citada resolución del TEAC, de 17-2--2011, y en sentencia de 19-12-2013 EDJ 253233, nos pronunciábamos en el siguiente sentido: " Por lo que se refiere a la naturaleza de las cantidades abonadas por la entidad española a su matriz estadounidense, resulta que si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residente, en su art. 13, no incluye entre los cánones las rentas obtenidas por la prestación de asistencia técnica, ya que en la redacción de dicho precepto dada por la Ley 46/2002 se ofrece un concepto descriptivo de los cánones sin incluir las prestaciones de asistencia técnica, exclusión que resulta coherente con la regla general de tributación que resulta de las pautas marcadas por los Comentarios al Modelo CDI elaborado por la OCDE, que proponen que los pagos por asistencia técnica no se incluyan en el concepto de cánones, salvo el "know how", que siempre es canon, no es menos cierto que como se expone en la resolución que se revisa, **el Estado español mantiene una reserva expresa para poder ejercer su soberanía fiscal como estado de la fuente sobre dichos flujos económicos**, apartado 44 de los Comentarios al art. 12 del Modelo CDI, donde, en concreto, se menciona la posibilidad de considerar como regalías «...las rentas procedentes de la asistencia técnica prestada "en

Hasta la entrada en juego de la globalización, las soberanías fiscales habían sido desarrolladas teniendo en cuenta un mundo que, en buena medida, es completamente distinto al actual.

El comercio internacional y, en general, las operaciones transnacionales eran escasas y estaban perfectamente controladas. La interdependencia económica de la que acabamos de hablar tenía un carácter muy limitado, al igual que lo era la interrelación entre las diferentes economías nacionales, por lo que la incidencia que esto suponía sobre el derecho fiscal era ínfima.

A diferencia de en la actualidad, nos encontrábamos ante un contexto económico relativamente cerrado. La soberanía fiscal de un estado podía ejercer perfectamente su poder sin tener que lidiar con la “intrusión” de una soberanía fiscal extranjera.

La legislación tributaria era elaborada teniendo en cuenta factores y circunstancias en su mayoría internas, no se veía afectada por la “competitividad internacional” a la hora de configurar el sistema tributario. Además, las autoridades fiscales de cada Estado podían llevar a cabo el control sobre la aplicación efectiva de las normas tributarias, sin tener que recurrir a la ayuda de autoridades fiscales extranjeras.

No obstante, con la llegada de la globalización, y su rápida expansión a nivel mundial, el escenario sobre el que jugaban los ordenamientos tributarios ha cambiado radicalmente, se ha transformado de forma importante el contexto económico sobre el que deben aplicar sus reglas.

Una de las consecuencias que la globalización ha conllevado en el ámbito fiscal es la obsolescencia de sus normas. En efecto, partiendo de la idea anterior (elaboración de las normas tributarias teniendo en cuenta un contexto económico cerrado) y teniendo en cuenta que podría decirse que la globalización es sinónimo de economía abierta, las reglas tributarias tradicionales, tal y como coincide la mayor parte de la doctrina internacional, sufren un vicio de déficit de adecuación al nuevo contexto económico internacional⁶.

relación con el uso, o el derecho de uso, de derechos e informaciones del tipo al que hace referencia el Apartado 2 del art. ...”» entre los que se encuentran los derechos sobre programas informáticos. Es cierto también que en la mayoría de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España no se ha hecho uso de la mencionada reserva, pero no es menos cierto que en otros, como ocurre en el Convenio de Doble Imposición con Estados Unidos, sí se ha hecho valer la citada reserva, de modo que las prestaciones que sean consideradas como asistencia técnica generarán el pago de un canon. Así el Convenio suscrito entre España y los Estados Unidos de América para prevenir la doble imposición y la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la Renta, de 22 de febrero de 1990, dispone en su art. 12 que: “3. El término «cánones», empleado en este Convenio, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas, y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza. El término «cánones» incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos”.

A éste respecto, véase también STSJ Cataluña 742/2017, de 16 de octubre, rec. 261/2014.

⁶ **CALDERÓN CARRERO, J. M.**: “La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?”, *Anuario de la Facultad de Derecho de Madrid*, 2012, pág. 341.

Ello supone una manifiesta necesidad de actualización de la normativa fiscal para adaptarla al “nuevo mundo” en el que tiene que ser aplicada, una reformulación normativa que sea coherente con la realidad económica internacional del siglo XXI. Sin embargo, estamos ante un proceso exhaustivo y progresivo que aún no ha terminado.

Y precisamente en relación con lo anterior, otro de los efectos que ha producido la globalización sobre el derecho tributario es la aparición de nuevas fuentes normativas. Nuevas fuentes configuradas y elaboradas, con carácter general, al margen de los Parlamentos nacionales. Asistimos, en suma, al “Policentrismo de fuentes”⁷.

Entre estas “nuevas fuentes” podemos hacer referencia, a título meramente ejemplificativo, a los convenios de doble imposición, los principios elaborados por el Comité Fiscal OCDE, las normas duras o “*hardlaw*” (TCE, Directivas, Reglamentos, Convenios) y las normas blandas o “*softlaw*” (Comunicaciones, Códigos de Conducta, Recomendaciones) emanadas de las instituciones comunitarias.

A este respecto, debemos tener en cuenta que cada vez más hay una tendencia a dejar de lado a los Parlamentos nacionales como fuente principal de normativa tributaria, siendo sustituidos por las nuevas normas emanadas de las fuentes que acabamos de mencionar.

Por si fuera poco, la producción de normativa fiscal que desarrollan los Parlamentos nacionales no deja de estar condicionada por elementos externos, como son la realidad económica o la coordinación internacional en materia tributaria.

Por otro lado, no podemos obviar el efecto que la globalización ha tenido sobre el “Derecho Tributario Formal”, tanto en los procedimientos tributarios, como en la forma de aplicación de ciertos tributos.

En este sentido se han potenciado nuevos mecanismos de información y asistencia a los obligados tributarios en aras de hacerles cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales, ya que cuantas más operaciones transnacionales se produzcan, mayor es la dificultad de la administración nacional para ejercer su control en materia fiscal⁸. De ahí que otro de los procedimientos que ha sido objeto de actualización y reforzamiento a nivel internacional es el procedimiento de intercambio de información tributaria entre las administraciones de los distintos estados. La OCDE considera que este procedimiento es la base sobre la que se sustenta la supervivencia del modelo de sistema tributario de los países de la OCDE.

Pero, sin duda alguna, el efecto más relevante que, en materia fiscal, ha implicado la globalización es la aparición de problemas de doble imposición. Las constantes relaciones e interacciones entre las distintas soberanías fiscales, las cuales muchas veces no se han

⁷ Término referido al resultado de la aparición de nuevas fuentes de producción normativa no estatales (fuentes supranacionales, privadas, técnicas y comunitarias), dando lugar así una compleja convivencia de distintos órdenes normativos y jurisdicciones que suponen una ruptura total del panorama jurídico a raíz del cual el Estado estructuró sus instituciones.

⁸ Como ejemplo, vid Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, que transpone en la Ley 58/2003, General Tributaria, la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, de manera que, habida cuenta de su carácter codificador, en ella se incorporen todas aquellas normas necesarias para regular la asistencia mutua.

coordinado a la hora de gravar determinadas rentas, han implicado la aparición de la doble tributación, esto es, la sujeción a gravamen de una renta en dos o más estados.

Los problemas de doble tributación internacional surgen cuando dos estados acuden al cobro de una misma renta de un mismo sujeto pasivo (o distintos, como veremos más adelante). Estos supuestos suelen darse cuando, de acuerdo con la legislación de ambos países, el sujeto pasivo es residente en ambos o, siendo considerado residente por tan solo uno de ellos, sus rentas proceden del otro, de modo que éstas se sujetan a gravamen en ambos.

Sin perjuicio de que más adelante estudiaremos esta cuestión con profundidad, en aras de clarificar un poco al lector podemos definir la doble tributación como “la imposición de gravámenes por dos o más Estados soberanos sobre los mismos ingresos comparables de la misma persona gravable y en el mismo periodo de tiempo.”⁹

En suma, la globalización ha supuesto una autentica retahíla de cambios políticos, económicos, sociales y culturales que han transformado el mundo en una especie de aldea global en la que las fronteras son muy difusas y las operaciones transnacionales son el día a día de la economía mundial. Esto se ha visto potenciado por el avance de la tecnología, que ha permitido una mayor comodidad y unas mayores facilidades a la hora de llevar a cabo este tipo de operaciones.

Los tradicionales ordenamientos tributarios elaborados en base a una economía cerrada y doméstica se han visto más que sobrepasados por las condiciones económicas actuales, de modo que se han visto obligados a reaccionar de forma muy inesperada, ampliando y modificando sus políticas fiscales de tal modo que éstas pasan a tener efectos más allá de las fronteras del territorio nacional, lo cual en no pocas ocasiones genera puntos de fricción y de conflicto con otros estados, especialmente los derivados de la doble imposición internacional.

4. LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL: CONCEPTO, CLASES Y SOLUCIONES.

4.1. Concepto de doble imposición.

Como no podía ser de otra manera, lo primero que debemos hacer para entender el problema de la doble imposición, al igual que para entender cualquier institución o problema jurídico, es aportar una definición sobre la cuestión.

Según la tradicional definición de BORRÁS RODRIGUEZ, la doble imposición es “*aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo –si se trata de impuestos periódicos– y por una misma causa.*”¹⁰

⁹ J. ARNOLD, B. y J. MCINTYRE, M.: “International Tax Primer”, *Rev. Kluwer Law International, The Netherlands*, 2002, pág. 29.

¹⁰ BORRÁS RODRIGUEZ, A.: *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Madrid, 1974, pág. 30.

Por tanto, para que nos encontremos con un problema de doble imposición, no basta con que nos hallemos sólo con la identidad de sujetos pasivos y hechos imponible, sino que tienen que darse una serie de elementos adicionales, a saber:

- I. Superposición de soberanías fiscales de dos o más estados.
- II. Tributación por medio de dos tributos de idéntica o similar naturaleza
- III. Mismo hecho imponible.
- IV. Identidad de sujetos pasivos (al menos en la doble imposición jurídica internacional)
- V. Mismo periodo de tiempo.

La identidad de sujetos pasivos es el único elemento que no tiene por qué darse y, aun así, podemos estar ante un supuesto de doble imposición. Ello se debe a que la doble imposición económica internacional es una modalidad de doble imposición en la que concurren todos los elementos que acabamos de mencionar salvo el elemento personal, ya que éste tipo de doble imposición se caracteriza por afectar a varios sujetos pasivos, y no a uno sólo.

Por lo que se refiere a sus efectos, “Rivas y Márquez describen como efectos derivados de la doble imposición internacional a:

- a) La existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;
- b) El freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados;
- c) El incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total;
- d) La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción”¹¹

Por lo que se refiere a las distintas tipologías de doble imposición, nos podemos encontrar con: doble imposición jurídica internacional y doble imposición económica internacional¹².

4.1.1. Doble imposición jurídica: concepto y causas:

En esencia, la doble imposición jurídica internacional se da cuando dos (o más) estados distintos gravan a un mismo sujeto por el mismo hecho imponible y por idéntico periodo de tiempo. Ésta es la doble imposición que pretenden evitar las modalidades de tratados internacionales específicos sobre la materia fiscal o tributaria, denominados: tratados para evitar la doble imposición.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE hace referencia a diversos casos en los que se puede producir este tipo de doble imposición. No obstante, el grueso de casos de doble imposición jurídica internacional suceden como consecuencia de las diferencias entre estados en la adopción de los principios tributarios a la hora de gravar a los contribuyentes: el de nacionalidad y el de territorialidad.

¹¹ Citado por **CAMPAGNALE N., CATINOT S. y LARRONDO A.**: *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales.*, Edit. La Ley, Buenos Aires-2000. Pág. 21.

¹² En lo conceptual se ha partido de **IEF & OCDE**: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)*, Julio -2010.

El principio más utilizado tradicionalmente por la mayoría de los estados es de la nacionalidad, gravando el país a todos sus nacionales, independientemente de donde residan y de donde provenga su renta. En la actualidad la mayor parte de los estados optan por el criterio de la residencia, gravando tan solo a los residentes dentro de su ámbito territorial, pero no es extraño que se produzcan supuestos de fricción entre soberanías fiscales, una de las cuales opta por gravar a todos sus residentes mientras que la otra decide optar por gravar a todos sus nacionales.

De manera ejemplificativa, citamos, los siguientes casos en los que se produce éste tipo de doble imposición:

- Conflictos de doble residencia: un contribuyente tributa en dos Estados por su renta mundial. En este caso se la doble imposición se produce porque la legislación interna de ambos estados le consideran residente (es residente para ambos Estados).
- Un contribuyente residente en un Estado y trabaja en otro, estando sometida su renta a gravamen en ambos estados, tanto en el de residencia como en el de la fuente.

En función del principio elegido, se generará el derecho a gravar una determinada renta a favor de uno u otro Estado. Y es precisamente esta dependencia del derecho a gravar respecto del principio elegido la que hace que surjan problemas de doble imposición cuando los distintos Estados no se coordinan en el ejercicio de sus respectivas soberanías fiscales.

4.1.2. Doble imposición económica: concepto y causas

Por su parte, la doble imposición económica internacional se produce cuando es gravado un mismo hecho imponible durante un mismo periodo de tiempo por dos o más Estados pero a varios perceptores.

A mero título ejemplificativo, esta doble imposición se puede producir sobre el beneficio de una sociedad. El beneficio tributa por el impuesto sobre sociedades en el país en el que esté domiciliada y, además, vuelve a ser objeto de gravamen cuando se encuentra en manos de los socios, cuando estos lo perciben en forma de dividendos, estando gravados por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del país de residencia de éstos.

Éste tipo de doble imposición puede darse, entre otras muchas causas, cuando la legislación interna de los Estados gravantes atribuyen la titularidad del elemento patrimonial del que procede la renta o ganancia objeto de gravamen a personas distintas.

La única diferencia entre ambas tipologías de doble imposición se reduce al criterio subjetivo. Mientras que en la doble imposición jurídica internacional se requiere la concurrencia del mismo perceptor (además de los otros requisitos mencionados líneas más arriba), en la doble imposición económica internacional nos encontramos como requisito diferenciador la necesidad de existencia de diferentes perceptores.

4.2. Soluciones a la doble imposición: especial referencia a los convenios para evitar la doble imposición.

Podemos clasificar las soluciones posibles al problema de la doble imposición en tres grandes grupos, en función del número de estados que participan en la adopción de las medidas:

- Medidas unilaterales: medidas adoptadas individualmente por cada estado e incorporadas a su legislación interna para adaptarla a las interacciones de su soberanía fiscal con la soberanía fiscal de otros estados. Como ejemplo de ello, podemos mencionar el art.66 de nuestra Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece una serie de exenciones en aras de evitar la doble imposición.
- Medidas bilaterales: medidas de carácter convencional adoptadas por dos estados para dar solución a los problemas de doble imposición que se deriven de la interacción entre sus respectivas soberanías fiscales. Efectivamente, estamos hablando en este extremo de los convenios para evitar la doble imposición (CDI). Estos convenios son la medida más extendida en la práctica para evitar la doble imposición, como veremos a continuación.
- Medidas multilaterales: aunque menos extendidas que las anteriores, se trata de medidas que, como su propio nombre indica, han sido adoptadas de consuno por una multiplicidad de estados. A mero título ejemplificativo podemos mencionar la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados Fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios de la OCDE.

Independientemente de lo anterior, las medidas concretas que se opten como solución, o al menos como atenuantes, al la doble imposición seguirán dos tipos de metodología distinta: o bien seguirán el método de la exención y o bien el método de la imputación.

4.2.1. Método de la exención.

El método de la exención se basa en gravar la renta en tan solo uno de los países, quedando exenta en el otro. La lógica de éste sistema se basa en la reciprocidad: cuando un Estado renuncia a gravar una determinada renta a favor de otro estado, lo hace con la expectativa de que dicho Estado establecerá exenciones a favor del primero en idénticas condiciones.

La exención puede darse tanto en el país de la fuente (exención en la fuente) como en el de residencia (exención en destino). No obstante, en la mayoría de los casos es el país de residencia el que aplica la exención, de forma que la renta será gravada únicamente en la jurisdicción fiscal en la que se obtiene.

La exención puede ser integra, en cuyo caso el Estado de residencia exime de gravamen la totalidad de las rentas que proceden del país de la fuente; o nos podemos encontrar con la llamada exención progresiva o con progresividad. En éste segundo caso, el Estado de residencia exime de gravamen las rentas obtenidas en el país de la fuente, pero tiene en cuenta su importe para la determinación del tipo de gravamen a aplicar a las rentas no exentas, lo cual, desde el punto de vista de la Hacienda Pública, resulta más favorable, dado que mediante la exención integra no solo no se están gravando las rentas procedentes del Estado extranjero, sino que además las rentas que si son objeto de gravamen se gravan a un tipo inferior al que resulta de aplicación si tenemos en cuenta las rentas exentas.

4.2.2. Método de la imputación o del crédito fiscal.

El método de la imputación consiste en que el país de residencia del perceptor de las rentas calcula su deuda tributaria teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas, incluyendo,

por tanto, las obtenidas en el extranjero, pero se permite deducir el impuesto satisfecho en la fuente por esas mismas rentas. De tal modo, el impuesto pagado por un país puede ser compensado o deducido, total o parcialmente, de la deuda tributaria de otro país.

El método de imputación también admite dos modalidades: en primer lugar la imputación íntegra, en cuyo caso se permite la deducción por el importe total satisfecho en el país de la fuente. En segundo lugar tenemos la imputación limitada u ordinaria, en cuyo caso el importe máximo de la deducción no podrá superar la cuantía del impuesto a satisfacer en el país de residencia antes de aplicar la deducción.

La modalidad más utilizada en la práctica es la imputación limitada. No obstante, no resulta equitativo ni neutral respecto a la exportación de capital, ya que al no permitirse compensar íntegramente el impuesto satisfecho en el extranjero sino tan sólo hasta el límite del impuesto del Estado de residencia correspondiente a las rentas procedentes del exterior, la tributación final resultará superior en el caso de que las rentas procedan del extranjero, convirtiéndose, así, la imputación limitada en un mecanismo de desincentivo a la realización de inversiones en el extranjero.¹³

Si bien estos dos métodos, el de exención y el de imputación, son los utilizados con carácter general, también podemos mencionar otros dos métodos cuya aplicación, si bien en sus inicios era residual, se está extendiendo progresivamente: el crédito por impuesto subyacente (*underlying tax credit*) y la deducción por impuestos no pagados (*tax sparing*).

El primero de ellos pretende dar solución tanto a la doble imposición económica como a la jurídica, en tanto en cuanto se basa en tener en cuenta, a la hora de compensar los impuestos soportados en el extranjero, los soportados no solo jurídicamente sino también económicamente.

Por su parte, la cláusula *Tax Sparing* implica la deducción en el país de residencia de impuestos no satisfechos en el país de la fuente por razón de incentivos fiscales, bonificaciones o cualquier otra medida de política tributaria, esto es, la deducción del impuesto nominal y no del efectivamente pagado, no suele formar parte de las medidas unilaterales para eliminar la doble imposición aplicadas por los países sino que se incorpora en aquéllos convenios para evitar la doble imposición en los que así se entiende oportuno.¹⁴

4.2.3. Los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Los CDI son el método principalmente utilizado por los estados en aras de dar solución al problema de la doble imposición internacional.

Se trata de convenios, en su mayoría elaborados en base a un modelo de convenio, cuya finalidad no es otra que la de llegar a un acuerdo entre los estados firmantes sobre la tributación de rentas que, por circunstancias de muy distinta índole, pudieran llegar a ser gravadas en ambos estados. Por tanto, debemos tener en cuenta que ni modifican el tratamiento común

¹³ CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.): “*Manual de Fiscalidad Internacional*.”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 49.

¹⁴ LÓPEZ RIBAS, S.: “*Eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades para los dividendos y las plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de entidades no residentes*.”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. de trabajo nº 16, 2013, pág. 112.

otorgado por la legislación interna de los Estados, ni crean nuevas obligaciones tributarias, simplemente llevan a cabo un reparto de la recaudación tributaria entre ambos Estados.¹⁵

Tal y como explica TOVILLAS MORAN:

*“Mediante acuerdo internacional, los Estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre cada categoría de rentas y de bienes. Dicha voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de las cláusulas. La limitación de la potestad tributaria de los Estados destinados a evitar la doble imposición jurídica internacional vendrá articulada a través de dos mecanismos. Por un lado, se evita la superposición de las soberanías tributarias, se elimina el conflicto positivo de soberanías tributarias de los dos Estados contratantes mediante el acuerdo de éstos de conceder la capacidad de gravamen exclusiva de unas determinadas categorías de rentas o de bienes a uno de ellos exclusivamente. Correlativamente el otro Estado renuncia a gravar esas categorías de rentas o bienes”*¹⁶.

Vemos, por ende, como los CDI se limitan a un reparto coordinado del gravamen que corresponde, en función de la categoría de renta de que se trate y del origen de la misma, a cada uno de los Estados.

Como se ha apuntado líneas más arriba, los CDI se basan en Modelos de Convenio previamente elaborados, los cuales sirven de recomendación y guía a los Estados a la hora de firmar CDIs con otros Estados. Destacar que los Modelos son, precisamente, modelos; es decir, ni los Modelos ni los comentarios que en ocasiones acompañan a su articulado (como es el caso del Modelo de Convenio de la OCDE) conllevan ningún tipo de vinculación jurídica. La única finalidad de los Modelos de Convenio es la de servir de guía o base sobre la que negociar nuevos convenios en materia fiscal.

Es más, a este respecto, en la propia introducción a los comentarios al MC OCDE se deja claro que “si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros que, a diferencia del Modelo, son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.”¹⁷

Las organizaciones internacionales que han jugado un papel más destacado e internacionalmente reconocido en lo que a la elaboración de Modelos de Convenio para evitar la doble imposición se refieren, han sido, sin duda, la OCDE y la ONU. En el periodo de entre guerras, y esencialmente a raíz del informe elaborado por el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones presentado en 1923¹⁸, ambas organizaciones asumieron la ardua tarea de tratar de

¹⁵ **PEDERNERA J. J.:** “Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes.”, Univ. Nacional de CUYO (Mendoza-Argentina), 2014, págs. 41 y 42.

¹⁶ **TOVILLAS MORAN, J. M.:** *Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid-1996, pág. 91.

¹⁷ Parágrafo 29, Introducción al MC OCDE.

¹⁸ **BRUNIS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP:** “Report on Double Taxation”, Liga de Naciones, Ginebra, 1923: reimpresso en *Legislative History of United States Tax Conventions*, US Government Printing Office, Washington DC, 1962.

elaborar un modelo de convenio estándar, que fuera utilizable por todos los países como guía a la hora de firmar Convenios bilaterales para hacer frente al problema de la doble tributación internacional, problema que frenaba la recuperación económica y empresarial tan necesaria para hacer frente a la reconstrucción tras la I Guerra Mundial.

Por ello no es de extrañar que, a día de hoy, los dos principales Modelos de Convenio sean el Modelo de la OCDE y el Modelo de la ONU, si bien, de los más de 3000 CDI vigentes en la actualidad, la inmensa mayoría están basados en el Modelo de la OCDE.

Los Modelos de Convenio surgieron así como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales -inicialmente, la Sociedad de Naciones- para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional.¹⁹

5. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

5.1. Historia, evolución y principales Modelos de CDI.

La historia de los CDI se remonta a finales del siglo XIX, en concreto a 1872, año en el que Reino Unido y Suiza proceden a la firma de un Convenio para evitar la Doble Imposición (convenio cuyo objetivo era evitar la doble imposición en materia de sucesiones), en Cantón de Vaud (Suiza). Es un hito en la historia del derecho internacional ya que dicho convenio es considerado por la ONU como el primer acuerdo bilateral firmado entre dos estados.

Años más tarde, en 1899, Prusia y Austria (el imperio Austro-Húngaro en aquel momento) firman un tratado fiscal para regular y dar solución al problema de la doble imposición.

Estos dos convenios son unánimemente aceptados como el nacimiento de los CDI. Más concretamente el celebrado entre Prusia y el Imperio Austro-Húngaro, ya que fue el primero regulaba el problema de la doble imposición internacional de una forma más plena y completa, y no solo cuestiones concretas o impuestos concretos, como era el caso del convenio entre Suiza y Reino Unido.

Tras la entrada del nuevo siglo, no será hasta 1921 cuando se produzca el siguiente hito sobre esta materia. En ese año, el Comité Financiero de la Liga de Naciones creó una comisión de cuatro expertos economistas (BRUNIS de Holanda, EINAUDI de Italia, SELIGMAN de Estados Unidos y STAMP, de Gran Bretaña) con el objetivo de que elaborasen un informe acerca de cuestiones de fiscalidad internacional. Al año siguiente, se convocó un nuevo comité compuesto por expertos fiscales con el mismo objetivo. Mencionar también que en ese mismo año (1922) Italia suscribe un nuevo convenio con las nuevas naciones nacidas de la desmembración del Imperio Austro-Húngaro.

Ambos comités, el formado por los cuatro economistas y el formado por los expertos fiscales, llegaron a la misma conclusión (el primero presentó su informe en 1923²⁰ y el segundo en

¹⁹ **GARCÍA PRATS, F. A.:** “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición.”, *Rev. Crónica Tributaria*, nº 133, 2009, pág. 103.

²⁰ Cfr. **BRUNIS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP**, op. cit.

1925): era necesario proceder al reparto del poder tributario entre el país de residencia y el país de la fuente si se quería evitar la doble imposición.

En 1928 la Liga de Naciones aprobó un modelo global para combatir el problema de la doble imposición en renta. Además, un año más tarde nombró a un Comité Permanente sobre materia fiscal, el cual presentó dos borradores de modelo en 1930 y 1935, siendo éstos modelos el origen de los Modelos de convenio de 1943 (México) y 1946 (Londres).

Como vemos, se fueron elaborando diversos modelos a lo largo de los años, pero ninguno fue unánimemente aceptado. Mención especial merecen los Modelos a los que acabo de hacer referencia, el de México (1943) y el de Londres (1946), ya que sus principios fueron adoptados como base y guías por diversos CDIs elaborados con posterioridad.

En 1956 la Organización Europea para la Cooperación Económica, la OECE (el 30 de septiembre de 1961 pasó a ser la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE) creó un nuevo Comité de Asuntos Fiscales al que le encargo la tarea de elaborar un modelo de convenio bilateral para evitar la doble imposición. Dicho comité presento una serie de informes provisionales entre 1956 y 1961 llegando, en 1963, al “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”²¹, junto con una serie de comentarios sobre su articulado. Dichos comentarios, como se expondrá en el apartado siguiente, tienen como única finalidad aclarar e interpretar el contenido del articulado. Fue, por tanto, en 1963 cuando nació el primer Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE).

Por otro lado, no podemos olvidarnos del papel que ha jugado al ONU en lo que a la elaboración de modelos de convenio para evitar la doble imposición se refiere.

El 4 de agosto de 1967 el Consejo Económico y Social (ECOSOC) emitió su resolución 1273 (XLIII) en la que se ponía de manifiesto la necesidad de celebrar acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. Ello derivó en la creación del Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados desarrollados y Estados en desarrollo, integrado por funcionarios y expertos fiscales tanto de países desarrollados como de países en vías de desarrollo.

Entre 1969 y 1980 la ONU publicó un total de ocho reportes denominados “Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Subdesarrollados”, en los que se reconocía, de un lado, la utilidad práctica del Modelo de la OCDE y, por otro lado, la necesidad de adaptar dicho modelo a los problemas derivados de los convenios celebrados entre países desarrollados y países subdesarrollados.

Entre tanto, en 1974 publicó una guía para la celebración de convenios entre estados desarrollados y subdesarrollados así como, en 1979, un manual para la negociación de dichos convenios.

Finalmente, fue en 1980 cuando el Grupo de Expertos publicó la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

²¹ Fue finalmente el 1 de julio de 1963 cuando, tras 7 años de elaboración, el Comité presenta el primer Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio, que la OCDE publicó junto con su resolución de 30 de julio del mismo año. OCDE, “*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*”, OCDE, Paris, 1963.

Durante los años 90 el Grupo ad hoc de Expertos²² tomó nota de las transformaciones que se iban dando en el plano económico, financiero y tributario internacional y siguió actualizando el modelo, dando lugar a un nuevo Modelo publicado en 2001 y un nuevo Manual, que se publicó en 2003.

Finalmente, tan solo mencionar que, en 2004, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió el rango de Comité²³. Actualmente rinde informes directamente al ECOSOC y se reúne una vez al año.

El Modelo de la ONU es un Modelo basado en el principio de tributación en la fuente que busca, en esencia, tal y como exponen González de Peña y Henríquez Gutiérrez “promover un flujo de inversión extranjera a los países en vías de desarrollo, además de equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y subdesarrollados, debido a que los desarrollados imponen sus condiciones a los países en vías de desarrollo, aprovechándose del interés que éstos pueden tener en atraer capital.”²⁴

Fuera de Europa, en el continente americano también era manifiesta la preocupación por dar solución al problema de la doble imposición internacional.

Por un lado, en la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena de noviembre 1971, los países del Pacto Andino (hoy Comunidad Andina) firmaron un acuerdo multilateral para evitar la doble imposición y publicaron un Modelo Tipo (MCAN) a utilizar en las negociaciones para la elaborar convenios para evitar la doble imposición con terceros estados ajenos a la Comunidad.

No obstante, ninguno de los países integrantes de la Comunidad ha firmado convenios con terceros estados utilizando el MCAN. En los únicos supuestos en los que alguno de los Estados ha firmado convenios para evitar la doble tributación internacional con Estados ajenos al grupo ha sido o bien en base al Modelo de la OCDE o bien en base al Modelo de la ONU.

5.2. El Modelo de Convenio de la OCDE.

La OCDE nació con la vocación de promover una serie de políticas cambiantes y actualizadas, dadas las circunstancias y condicionantes económico-políticos y sociales del momento. Así, la OCDE nace con los objetivos de promover políticas destinadas a²⁵:

²² El inicial Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados desarrollados y Estados en desarrollo pasó a denominarse “Grupo *ad hoc* de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” (Grupo *ad hoc* de Expertos) tras la resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, del Consejo Económico y Social.

²³ Cfr. ECOSOC: *Resolution 2004/69*, ONU, 2004.

²⁴ GONZÁLEZ PEÑA, E. y HENRÍQUEZ GUTIÉRREZ, S. P.: “*Los convenios para evitar la doble tributación internacional: hacia un concepto de beneficiario efectivo*.”, Universidad de Chile, Santiago, 2011, págs. 29 y 30.

²⁵ Artículo 1º de la Convención de 14 de diciembre de 1960, en París, que entró en vigor el 30 de Septiembre de 1961, dando lugar al nacimiento de la actual Organización para la Cooperación el Desarrollo Económicos (OCDE), sustituyendo a la, hasta entonces, Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE).

- a) realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial;
- b) contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico;
- c) contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.

Como acabamos de ver, el primer modelo de Convenio presentado por la OCDE surgió en 1963. Nació con vocación de permanencia, modernidad y actualidad, con un afán armonizador de las legislaciones nacionales de los países de la OCDE.

El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su Informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. Dicha revisión era además necesaria para valorar la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros, el aumento de las relaciones fiscales internacionales y el desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial, así como la aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional. Por todas esas razones, el Comité Fiscal primero y, a partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales, su sucesor, abordó la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo²⁶.

Tras unos primeros años de aplicación, el modelo fue revisado por el Comité de Asuntos Fiscales dando lugar, en 1977, al nuevo MC OCDE revisado y sus comentarios.²⁷

Fueron elaborándose informes y trabajos periódicos acerca de los nuevos problemas que surgían a nivel internacional, los cuales incorporaban una serie de recomendaciones y posibles modificaciones a realizar en el MC OCDE para mantenerlo adaptado. Finalmente estas modificaciones fueron incorporadas en el nuevo MC OCDE publicado el 23 de julio de 1992²⁸.

Posteriormente ha habido diversas modificaciones que han dado lugar a nuevos modelos en 1994, 1995, 1997 y 2000. En esencia, todas las modificaciones incorporadas desde el modelo de 1977 han afectado principalmente a los Comentarios, ampliándolos y completándolos de forma progresiva. Así, actualmente los comentarios al articulado del modelo son mucho más extensos de lo que lo eran inicialmente, lo cual, a su vez, ha conllevado un incremento del número de reservas. Incluso por parte del algún estado se han llegado a incorporar observaciones a artículos concretos, cuya finalidad es clarificar la forma en que el Estado en cuestión aplica las disposiciones del artículo de que se trate.

Finalmente, en el año 2008 se volvió a producir un proceso de revisión del modelo, publicando en 2010 la versión vigente de del MC OCDE.²⁹

Por último, y a riesgo de resultar repetitivo, tan solo destacar algo que ya hemos ido apuntando hasta ahora, y es que una de las características que diferencian al MC OCDE de cualquier otro Modelo de Convenio para evitar la doble imposición es el hecho de que se hayan elaborado una

²⁶ OCDE: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pág. 8.

²⁷ OCDE: *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, OCDE, Paris, 1977.

²⁸ OCDE: *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, OCDE, Paris, 1992.

²⁹ OCDE: *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, OCDE, Paris, 2010.

serie de comentarios a su articulado para clarificar y su interpretación y su vocación de aplicación.

Si bien, como ya hemos dicho, sus comentarios no tienen ningún tipo de vinculación jurídica (al igual que el propio modelo), es tal su importancia y su utilidad práctica que, durante las numerosas revisiones de las que ha sido objeto el modelo, el objeto principal de las actualizaciones ha sido el conjunto de comentarios presentes en el texto.

Su papel, como ya hemos puesto de manifiesto diversas veces hasta ahora, no es más que el de servir de guía interpretativa a su articulado, y el de intentar resolver las posibles dudas que dada la redacción del mismo pudieran surgir.

5.3. Efectos de los convenios para evitar la doble imposición.

Como acabamos de ver, la finalidad de éstos convenios no es otra que la de evitar la doble tributación de una misma renta, evitando que ésta quede sujeta a dos jurisdicciones fiscales.

No obstante, ésa no es la única ventaja que éstos convenios conllevan, ya que sus ventajas y efectos positivos son de muy distintos tipos (jurídicos, económicos, políticos, etc.) y es por ello por lo que su necesidad es manifiesta.

5.3.1. Ventajas jurídicas.

Los CDI, como instrumentos bilaterales de cooperación, son una suerte de contrato de reparto de soberanía fiscal entre dos estados. Ello implica la generación de un escenario jurídico más estable y con una mayor seguridad jurídica, potenciando así las operaciones económicas transnacionales entre ambos estados.

Llevan a cabo un reparto equitativo de la soberanía fiscal entre los Estados parte, del mismo modo que establecen cual va a ser el método a seguir para evitar la doble tributación (como hemos visto antes, bien el método de la exención o bien el método de imputación).

Además, también prevén reglas para resolver todos los litigios que pudieran darse, así como los mecanismos de solución a situaciones en las que el sujeto pasivo no considere apropiada la aplicación del convenio.

5.3.2. Ventajas políticas.

La firma de un CDI, así como de cualquier otro tipo de convenio bilateral o tratado internacional, es una señal de cooperación política entre estados ya que, en el caso de los CDI, hay una cierta renuncia de soberanía por ambas partes.

En este extremo, en ocasiones incluso se llega a considerar a la contraparte como un “socio político”, lo cual pone de manifiesto la buena salud de las relaciones políticas entre los gobiernos de los Estados firmantes.

5.3.3. *Ventajas económicas.*

La firma de un CDI conlleva la generación de un escenario económico de confianza y con una mayor seguridad jurídica y un marco fiscal estable y cierto que fomenta la inversión directa.

Consecuencia directa de un aumento de inversión directa es el aumento de empleo, el aumento de traspasos de tecnologías, se produce un aumento de la producción a nivel interno y, en general, se crean unas condiciones económicas de mayor interés para nuevos inversores. En relación con ello se promueven nuevas políticas internas de para fomentar la inversión extranjera.

5.3.4. *Ventajas técnico-fiscales.*

Los CDI permiten una cooperación entre las legislaciones y soberanías fiscales internas de los estados firmantes, delimitando tanto el ámbito de actuación de la soberanía de cada uno de ellos como el grado de cooperación y de coordinación entre las sus respectivas administraciones.

Además, da solución a los problemas que por diferencias conceptuales pudieran surgir.

También podemos incorporar en éste extremo el aumento de intercambio de información tributaria entre los estados firmantes, con el objetivo de llevar un control más exhaustivo de sus contribuyentes y del cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Los CDI establecen expresamente mecanismos de intercambio entre los estados parte, permitiendo al estado extranjero el acceso a la información que considere vital para el control tributario.

En suma, estos convenios generan un ROI positivo ya que crean un escenario de estabilidad económica y fiscal que permite afianzar y potenciar las relaciones económicas entre los estados parte, fomentan el comercio transnacional, atraen inversión extranjera y reducen las probabilidades de elusión fiscal.

6. LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA: COMPARATIVA DE LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA CON LOS PAÍSES LÍMITROFES Y EL MC OCDE.

España, a día de hoy, ha firmado más de 80 CDI, en su totalidad basados en el MC OCDE. No obstante, en el presente documento tan solo nos vamos a ceñir a los firmados con los Estados limítrofes: Francia, Portugal, Andorra y Marruecos. La idea del apartado es la de aportar una

visión general de las diferencias existentes entre los CDIs firmados por España y la redacción original del modelo, así como las diferencias que puedan apreciarse entre países del ámbito europeo (Francia y Portugal, menos y más permeable a trabajadores), los que son claramente favorecedores de residencia de capitales (Andorra) y con Marruecos, país del continente africano, cercano al tercer mundo, con doble frontera con España por las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

Habiendo dejado más que claro la función de guía y apoyo que tiene el MC OCDE, y su falta de vinculación jurídica, debemos repetir que, como modelo que es, los Estados que firman un CDI basados en el mismo, pueden incorporar cualquier tipo de variaciones para adaptarlo y ajustarlo mejor a sus respectivas circunstancias y realidades económicas.

Precisamente por ello, en este apartado vamos a realizar una comparativa entre la redacción del MC OCDE vigente y la redacción de los convenios firmados con dichos estados para ver las principales diferencias entre los mismos y sus motivos.

Para hacerlo más visual y más sintético, se incorpora un anexo en el que en el apartado correspondiente a cada uno de los estados se incorpora un cuadro en el que se destacan las principales divergencias entre los textos, constando las divergencias cada artículo del CDI en cuestión respecto de su homónimo del modelo. La omisión de determinados artículos se debe a que son idénticos en ambos textos.³⁰

Al fin y al cabo, como venimos diciendo hasta el momento, las diferencias respecto del modelo responden a una mera adaptación a las circunstancias concretas de la relación entre los países en cuestión. Así, en el caso de Portugal y de Francia la importancia de la existencia de CDIs firmados con dichos estados se debe, sobre todo, a paliar la doble imposición sobre las rentas procedentes del trabajo personal. Teniendo en cuenta que la frontera entre España y Portugal tiene una longitud superior a los 1200km, y la frontera con Francia tiene una longitud de más de 600km, son muchos los casos de personas que residen en uno de los estados pero trabajan en un municipio a apenas un par de kilómetros de distancia de su residencia, perteneciendo éste segundo municipio al otro Estado. Esto es especialmente común en el caso de la frontera con Portugal, dada su mayor longitud y el tipo de terreno que forma dicha frontera, siendo más transitable que la frontera con Francia, constituida por la Cordillera de los Pirineos (es más, en el CDI firmado con Portugal se incorpora una cláusula para los trabajadores transfronterizos, en virtud de la cual las rentas del trabajo percibidas por estos tributarán en el estado en el que sean residentes). En el caso de Francia, si bien es cierto son menos los casos en los que se puede producir esta situación, no es menos cierto que se producen con una frecuencia suficiente como para no ser ignorados, ya que en el caso de la frontera con la zona de Irún son muchos los trabajadores que viven en España pero trabajan en Francia, y viceversa. Lo mismo sucede en la zona de Puigcerdá y Portbou (ambos en Cataluña), entre otros.

En el caso de Andorra, téngase en cuenta que ha sido paraíso fiscal hasta la firma del CDI con España (cuya entrada en vigor se produjo hace apenas dos años) con su correspondiente cláusula intercambio de información tributaria (requisito indispensable para “salir” de la lista de países

³⁰ Para su elaboración nos hemos basado en los cuadros comparativos elaborados en: **SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T.:** *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.*, Instituto de Estudios Fiscales, nº1, 2004.

que España considera paraísos fiscales³¹). Partiendo de ése dato, vemos como algunos de los puntos principales del CDI con andorra son una importante reducción de la tributación de los dividendos (pasando de un 19% al 5%), así como una más que considerable reducción de los intereses y la tributación de los cánones (con reducciones en los tipos impositivos del mismo calibre que las reducciones de los dividendos). La idea tras estas cuestiones es facilitar la atracción de inversiones de capital entre ambos estados, reduciendo la tributación de éste tipo de operaciones y potenciando, por ende, el sector financiero y un impulso en la economía de los respectivos estados. En suma, el objetivo principal del CDI Andorra-España es mejorarlas relaciones económicas entre ambos países y crear un escenario de cooperación en materia fiscal en que se reduzcan al mínimo las posibilidades de evasión y elusión fiscal, tan comunes hasta la entrada en vigor del CDI.

Aun así, si Andorra quiere potenciar e impulsar su economía, y mantener su atractivo fiscal y la llegada de capitales extranjeros, deberá generar una buena red de CDIs tal y como han hecho otros países considerados paraísos fiscales. En el caso de Holanda, por ejemplo, cuenta con alrededor de 100 CDIs firmados, cuya finalidad no es más que la de facilitar al máximo la llegada de inversión y capital extranjero, eliminando la doble imposición y manteniendo un sistema fiscal privilegiado en comparación con otros países del continente europeo.

Finalmente, en el caso de Marruecos debemos tener en cuenta, por un lado, su situación geoestratégica privilegiada ya que, situándose entre las costas del mar Mediterráneo y el océano Atlántico, actúa como puente de unión entre África y Europa; y por otro, su situación económica. Si bien cuenta con unos sectores industrial y de servicios modernos, la economía marroquí está caracterizada por su gran dependencia del sector agrícola.

Por lo que se refiere a las relaciones comerciales entre España y Marruecos, partimos de una gran cantidad de acuerdos y convenios bilaterales entre ambos países, mereciendo mención especial el Tratado de Amistad, Buena Vecindad y Cooperación firmado con España en 1991³² en el que se acuerdan una serie de contactos políticos entre ambos países, reuniones anuales de alto nivel y otras cuestiones relativas a la cooperación.

Dicho lo anterior, por un lado, volvemos a lo ocurrido con Portugal y Francia respecto de los trabajadores transfronterizos, dada la doble frontera con Ceuta y Melilla. Por otro lado, otro de los objetivos del CDI es mejorar aún más las relaciones económicas entre ambos países y fomentar la inversión española en territorio marroquí, así como la atracción de nuevas empresas a dicho territorio, con el objetivo de impulsar de la economía de Marruecos.

Por último, tan solo apuntar que no se reconoce la cláusula de beneficiario efectivo en relación con la tributación de los rendimientos obtenidos en concepto de dividendos, intereses y cánones, siendo el motivo, en éste caso, la antigüedad del Convenio. Se trata de un texto de 1985,

³¹ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Aunque sigue estando en vigor, hay que tener en cuenta que 15 de los países que inicialmente se incorporaron a la lista ya no son considerados paraísos fiscales, entre ellos el Principado de Andorra.

³² Tratado de amistad, buena vecindad y cooperación entre el Reino de España y el Reino de Marruecos, hecho en Rabat, el 4 de julio de 1991, BOE, núm. 49, de 26 de febrero de 1993.

remontándose a fechas anteriores al reconocimiento por la OCDE de la figura del beneficiario efectivo.³³

³³ **TREJO GABRIEL Y GALÁN, M. J.:** *La cláusula de beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE*, Instituto de Estudios Fiscales, nº 15, 2012, pág. 176.

7. EL PAPEL DE LA UE.

No podemos terminar sin antes hacer una breve referencia al papel de la UE en relación a la doble imposición y, en general, al ámbito fiscal europeo. Conseguir un ámbito de fiscal europeo armonizado y actualizado ha estado en el punto de mira de la UE desde la segunda mitad del siglo pasado, al igual que lo ha estado la lucha contra el fraude fiscal.

Uno de los principales mecanismos para conseguir su objetivo en materia fiscal ha sido el fomento de la cooperación administrativa en éste ámbito, así como del intercambio de información tributaria, cuyos requisitos y procedimiento, de hecho, son muy similares a lo ya previsto por el MC OCDE. En este sentido versa la Directiva 2011/16/UE³⁴, la cual prevé nuevas normas y procedimientos para la cooperación entre los países de la UE en aras al intercambio de información necesaria para la administración y la ejecución de la legislación nacional en materia fiscal.

Otro de los protagonistas ha sido el IVA, dada su imposición a todos los estados miembros. A este respecto se ha publicado recientemente el Reglamento 904/2010³⁵, mejorando la cooperación administrativa y el intercambio de información fiscal con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal en este impuesto.

También destacar en 2006 el lanzamiento de un debate sobre los aspectos necesarios para desarrollar a nivel europeo una estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude fiscal³⁶.

Por otro lado, debemos mencionar a FISCALIS 2020. Se trata de un programa de cooperación de la UE para el período 2014-2020 basado en programas previos de acción plurianual aplicables al sector fiscal, cuyo objetivo es mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la UE aumentando la cooperación entre los países participantes, sus administraciones tributarias y sus funcionarios³⁷.

Finalmente, y dada su relación con la doble imposición, el 31 de mayo de 2017 el Consejo alcanzó un acuerdo sobre un nuevo sistema de resolución de conflictos de doble imposición en el seno de la UE para mejorar los mecanismos utilizados para resolver los problemas de interpretación de acuerdos entre los Estados miembros sobre la eliminación de la doble imposición. El proyecto de Directiva³⁸ establece que lo previsto en su texto será obligatorio y vinculante.

³⁴ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

³⁵ Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

³⁶ COM (2006) 254.

³⁷ Reglamento (UE) 1286/2013: por el que se establece para el período 2014-2020 un programa de acción para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la Unión Europea.

³⁸ Finalmente fue aprobada y se encuentra en vigor: Directiva 2017/9806/UE del Consejo, de 2 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

Se prevé la posibilidad de que el contribuyente emprenda en escala:

- un procedimiento amistoso, el cual no podrá sobre pasar los dos años. Si no llega a buen fin se pasa a,
- un proceso de arbitraje.

Los Estados miembros disponen hasta el 30/06/2019 para transponer la Directiva a su ordenamiento jurídico, aplicándose la misma a las reclamaciones presentadas tras esa fecha, relación con cuestiones sobre el ejercicio fiscal iniciado el 1/01/2018 o posteriormente.

El objetivo de la directiva es mejorar y dar una solución más efectiva a los conflictos derivados de las diferencias de interpretación y aplicación de los CDIs bilaterales por parte de los Estados, creando un marco armonizado y transparente de resolución de conflictos. Por ello, se tratara del principal procedimiento de resolución de este tipo de conflictos prevaleciendo, por ende, sobre lo ya previsto en este extremo en los propios convenios bilaterales.

8. CONCLUSIONES FINALES.

- I. Tras todo lo expuesto, es indudable la necesidad manifiesta de la existencia ya no solo de CDIs, sino también de Modelos de Convenio que sirvan como guía y apoyo a la hora de afrontar las negociaciones para dar solución al problema de la doble imposición, derivado como consecuencia de la complicada actualidad económica.
- II. La globalización es una realidad y es precisamente su rápida expansión la que ha provocado una importante obsolescencia normativa en la legislación tributaria interna, pasando a un escenario económico absolutamente abierto y prácticamente sin fronteras en el que los choques y roces entre soberanías fiscales de los distintos estados estarían en el orden del día, de no ser por la existencia de los CDIs, así como los distintos Modelos de Convenio, destacando, como no podía ser de otra manera, el importante papel del Modelo de la OCDE.
- III. Los Modelos de Convenio juegan un papel absolutamente fundamental a la hora de corregir y paliar los efectos de la doble imposición armonizando, ya no solo la normativa tributaria de los estados que firmen un CDI bilateral en base a un determinado modelo, sino la normativa tributaria de todos los Estados que firmen CDIs bilaterales basados en el mismo modelo. Se trata de instrumentos que fomentan las negociaciones políticas entre los distintos Estados, generan un campo de seguridad y estabilidad jurídica y reducen de forma exponencial las posibilidades de evasión y elusión fiscal.
- IV. Éste es, sin lugar a dudas, el objetivo principal del MC OCDE y, ciertamente, ha conseguido un éxito sin parangón en el orden internacional, de toda forma inalcanzable de no haber existido, tal y como ha puesto de manifiesto la incapacidad de las normas unilaterales domésticas para solventar éste problema. Ha sido su constante actualización y readaptación a la realidad social y económica la que ha permitido su éxito. A día de hoy existen más de 3000 CDIs bilaterales basados en el citado texto, siendo, sin duda, el instrumento principal para la resolución de los problemas de doble imposición internacional. La comparativa realizada ha puesto de manifiesto su papel como piedra angular en la elaboración de un CDI.
- V. Si, cierto es que cada tratado incorpora diferencias respecto de la redacción original del MC, lo cual es completamente comprensible ya que son los Estados firmantes los que se tienen que encargar de adaptar el MC a sus circunstancias concretas a la hora de elaborar un CDI. Sin embargo, el grueso principal del modelo se mantiene, así como su estructura, elementos básicos y orden en el articulado. Es precisamente esa utilidad como base la que aporta un campo seguridad jurídica y un mayor ámbito de certeza normativa, tan necesario ante la realidad cambiante de nuestro tiempo.

9. ÍNDICE DE ABREVIATURAS.

CDI	Convenio para evitar la doble imposición.
ECOSOC	Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
MCAN	Modelo de la Comunidad de Andina.
MC OCDE	Modelo de Convenio de la OCDE.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
ONU	Organización de las Naciones Unidas.
UE	Unión Europea.

10. BIBLIOGRAFÍA.

MONOGRAFÍAS.

CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Introducción al derecho financiero y tributario de las comunidades europeas.”, Civitas, Madrid, 1988.

IEF & OCDE: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)*, Julio -2010.

REVISTAS.

AGUAS ALCALDE, E.: “Breve introducción a la tributación internacional de la renta”, *Anuario de la facultad de derecho de la UEX*, Vol. XXVII, 2009.

CAAMAÑO AANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Anuario de la facultad de Derecho de la Universidad de Galicia*, 2002.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?”, *AFDUAM*, 2012.

DELGADO PACHECO, A.: “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, *Rev. Información Comercial Española*, Nº 825, 2005.

FARIA, J. E.: *Nuevos contextos del derecho y de la justicia.*, Universidad de Sao Paulo, Brasil, nº 44, 2012.

GARCÍA PRATS, F. A.: “*Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición.*”, *Rev. Crónica Tributaria*, nº 133, 2009.

GONZÁLEZ PEÑA, E. y HENRÍQUEZ GUTIÉRREZ, S. P.: “*Los convenios para evitar la doble tributación internacional: hacia un concepto de beneficiario efectivo*”, Universidad de Chile, Santiago, 2011.

GRAGEDA NÚÑEZ, E.: “La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios”, *Rev. de derecho económico internacional*, nº 1, 2010.

GRAU RUIZ, M^a A.: “*Avances propuestos en la asistencia mutua en materia de recaudación*”, *Rev. Crónica tributaria*, nº 94, 2000.

GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, A.: “La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición.”, *Rev. Contable*, nº. 50, 2014.

LANG, M. y BRUGGER, F.: “The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation”, *Rev. Australian Tax Forum*, nº 23, 2008.

PANTA TRELLES, J. A.: “Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.”, *Rev. IUS VERITAS*, nº 45, 2012.

PEDERNERA, J. J.: “*Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes.*”, Univ. Nacional de CUYO (Mendoza-Argentina), 2014.

PEDROSA LÓPEZ, J. C.: “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y comunidad andina”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, nº 3, 2015.

ROMERO FLOR, L. M.: “Doble imposición internacional: concepto, medidas y mecanismos”, *Rev. IUS Universidad Latina de América*, México, nº 29, 2008.

VIVAS AGÜERO, P.: “*Globalización de la economía y/o mundialización del capital.*”, *Rev. de la facultad de ciencias económicas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos*, Perú, nº 11, 1999.

DOCUMENTOS DE TRABAJO

BUSTOS BUIZA, J. A.: “Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 9, 2001.

CALDERÓN CARRERO J. M.: “Incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 20, 2006.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. y CHAMORRO VALLEJO, J.M.: “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº. 6, 2002.

MAGRANER MORENO, F. J.: “La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro.”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 26, 2009.

MAROTO SÁEZ, A.: “Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional.”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº. 22, 2005.

SERRANO ANTÓN, F.: “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado.”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 26, 2004.

SERRANO ANTÓN, F.: “La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 5, 2002.

TREJO GABRIEL Y GALÁN, M. J.: *La cláusula de beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE*, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 15, 2012.

VEGA BORREGO, F. A.: “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 8, 2005.

DOCUMENTOS OCDE

OCDE: Model Double Taxation Convention on Income and Capital, OCDE, Paris, 1977.

OCDE: Model Double Taxation Convention on Income and Capital, OCDE, Paris, 1992.

OCDE: Model Double Taxation Convention on Income and Capital, OCDE, Paris, 2010.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES & OCDE: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada)*, 2010.

JURISPRUDENCIA

España. Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso). Sentencia num. 3267/2014, de 17 de julio.

España. Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso). Sentencia num. 712/2014, de 27 de febrero.

España. Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso). Sentencia num. 742/2017, de 16 de octubre.

11. ANEXO I.

8.1 Francia.

Firmado el 10 de Octubre de 1995 y publicado en el BOE el 12 de Junio de 1997, el CDI firmado entre España y Francia cuenta con numerosas diferencias respecto el MC OCDE:

Artículo 2	Diferencia meramente conceptual, el MC habla de “subdivisiones políticas o entidades locales” y el CDI habla de “entidades territoriales”
Artículo 3	No se recogen las definiciones de “empresa”, “nacional”, “actividad empresarial” y “negocio”.
Artículo 6	En el CDI se incorpora el apartado 5, según el cual también se aplicará a los rendimientos o derechos de una sociedad que confieran al titular el derecho a disfrutar de inmuebles o de sus rentas.
Artículo 8	Se suprime el apartado 2 del MC.
Artículo 10	Tipo impositivo del 15%. Si la participación en la sociedad que los paga es superior al 10%, los dividendos quedan exentos en fuente. Además se incorpora un apartado sobre el “Avoir fiscal” (crédito fiscal)
Artículo 11	Excluye los rendimientos considerados dividendos. Incorpora la exención de tributación en la fuente en caso de que el deudor sea el Estado o una de sus entidades territoriales, cuando sean intereses pagados a consecuencia de una actividad comercial, ventas a crédito o préstamos concedidos por entidades de crédito.
Artículo 12	Si el residente en el otro estado contratante es el beneficiario efectivo de los cánones, éstos también pueden someterse a tributación en el Estado contratante del que procedan, hasta un límite del 5%. Las remuneraciones procedentes de un Estado contratante pagadas a un residente del otro Estado contratante por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria o artística (excluidas las películas y grabaciones de imagen y sonido) solo se someten a imposición en destino si el perceptor es el beneficiario efectivo. Se cita el término “base fija”, eliminado del MC.
Artículo 13	Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos de entidades jurídica cuyo activo esté principalmente constituido por bienes inmuebles o derechos que recaigan sobre los mismos, pueden someterse a imposición en el Estado donde estén situados. Tributación compartida de las demás acciones y derechos distintos a los anteriores, siempre y cuando la participación sea de al menos el 25% durante 12 meses, y la participación de derecho al menos al 25% del beneficio.
Artículo 14	El artículo fue eliminado del MC pero el CDI lo mantiene.
Artículo 15	Para computar la permanencia se tiene en cualquier periodo de 12 meses consecutivos.
Artículo 16	Excluye de tributación por ésta vía las rentas obtenidas por conceptos distintos a los mencionados en el precepto.
Artículo 17	Las rentas obtenidas por el residente de un Estado, en el otro estado, tan solo podrán ser gravadas en el estado de destino cuando las actividades realizadas en el Estado del que no es residente hayan sido financiadas con fondos públicos del Estado de residencia.
Artículo 19	Si el sujeto pasivo es nacional y residente del otro Estado contratante y no posee la nacionalidad del Estado que abona las rentas, éstas tributarán en

	destino.
Artículo 20	Este artículo relativo a profesores e investigadores, lo cual no se prevé en el MC OCDE.
Artículo 23	Tributación compartida del patrimonio constituido por acciones de una entidad cuyo activo este compuesto principalmente por bienes inmuebles, con la misma regla del 25% que en el artículo 13.2. Las personas físicas con nacionalidad española que adquieran residencia en Francia están exentos del Impuesto francés de solidaridad sobre el patrimonio por todos los viene situados fuera del territorio francés durante los primeros 5 años.
Artículo 24.	En España: no hay exenciones integrales, las exenciones son progresivas. Por lo que se refiere a la imputación, ésta es con deducción limitada. En Francia: las únicas exenciones que hay son progresivas, y la eliminación de la doble imposición en el apartado 2 del artículo 10; en el apartado 2 del artículo 11; en el apartado 2, letra a), del artículo 12; en los apartados 1 y 2 del artículo 13; en el apartado 3 del artículo 15; en el apartado 1 del artículo 16, y en los apartados 1 y 2 del artículo 17, se lleva a cabo mediante la concesión de un crédito fiscal (imputación con deducción limitada).
Artículo 25	No se habla de los apátridas y se da un tratamiento especial a las cuotas de los planes de pensiones
Artículo 27	Coincide bastante con su homónimo del MC, excepto por: se prevé que el intercambio podrá efectuarse bien a instancia de parte o bien de oficio, en cuyo caso las administraciones llegarán a un acuerdo acerca de qué información suministrar.
Artículo 29	Los miembros de Misiones diplomáticas y consulares son considerados como residentes del Estado que les envía, siempre la totalidad de su renta esté sujeta a tributación en dicho Estado. Además, se declara la no aplicación del convenio a organizaciones internacionales, sus órganos y funcionarios, así como los miembros de Misiones diplomáticas y consulares de terceros estados.
Artículo 30	En el CDI éste artículo modalidades de aplicación, cuestión no prevista en el MC.
Artículo 31	Se declara la aplicación del Convenio a los territorios de ultramar y otras entidades territoriales de la República Francesa. Para la aplicación a dichos territorios o entidades territoriales, cuando éstas perciban impuestos análogos a los previstos en el Convenio, se requerirá un acuerdo entre los dos Estados contratantes.
Artículo 33	El plazo para la denuncia es de, al menos, seis meses de antelación antes del final de cada año natural, a partir del quinto año natural siguiente al de su entrada en vigor.

8.2 Portugal.

Firmado el 26 de Octubre de 1993, y publicado en el BOE el 7 de Noviembre de 1995, el CDI entre España y Portugal presenta menos diferencias respecto al MC OCDE que en el caso del CDI firmado con Francia. No obstante, éstas son las más relevantes:

Artículo 2	No incluye el Impuesto sobre el Patrimonio
------------	--

Artículo 3	No se define “empresa”, “actividad empresarial” y “negocio”
Artículo 6	Aplicación del artículo a los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes. Igualmente se aplicará a los rendimientos derivados de los bienes mobiliarios que, de acuerdo con el derecho fiscal del Estado contratante en que tales bienes estuvieren situados, sean asimilados a los rendimientos de los bienes inmobiliarios (Protocolo, art. 1).
Artículo 7	Se prevé un apartado específico determinando los gastos deducibles y se excluye de la definición de beneficio atribuible al establecimiento permanente la compra de mercancías y bienes para la empresa.
Artículo 10	Se asemejan a los dividendos los beneficios derivados de la liquidación de la sociedad (Protocolo, art. 2.a). Tipos de gravamen: general del 15%; sociedades participadas el 10%. Las reducciones o exenciones, no serán aplicables cuando dichas rentas se obtengan en un Estado contratante por una sociedad residente del otro Estado contratante en cuyo capital participen, directa o indirectamente, en más de un 50 por 100, socios no residentes de ese otro Estado. Lo dispuesto en este número no será aplicable cuando dicha sociedad realice en el Estado contratante del que sea residente actividades comerciales o industriales sustantivas, distintas de la simple gestión de valores u otros activos (Protocolo, art.3).
Artículo 11	No se excluyen las penalizaciones por mora en el pago. Tipo impositivo 15% Similar al artículo anterior (ver Protocolo, art.3).
Artículo 12	Tipo impositivo 5% Se define expresamente cuándo un canon se considera procedente de un Estado contratante, Similar al artículo anterior (ver Protocolo, art.3).
Artículo 13	Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones de entidades cuyo capital este compuesto principalmente por bienes inmuebles tributarán en el estado en el que estén situados los inmuebles. Tributación compartida de las demás acciones y derechos distintos a los anteriores, siempre y cuando la participación sea de al menos el 25% durante 12 meses, y la participación de derecho al menos al 25% del beneficio. Similar al artículo anterior (ver Protocolo, art.3).
Artículo 14	Se mantiene éste artículo, referido a los servicios profesionales independientes, mientras que en el MC fue suprimido
Artículo 15	Para computar la permanencia se tiene en cualquier periodo de 12 meses consecutivos. Las rentas obtenidas por trabajadores fronterizos tributarán en su estado de residencia.
Artículo 17	Se excluye la aplicación del artículo a actividades a actuaciones financiadas con fondos públicos.
Artículo 20	Artículo en referencia a profesores, artículo inexistente en el MC
Artículo 21	Se excluye de gravamen las rentas obtenidas por actividades a tiempo parcial en el estado de visita siempre que no superen los 7000€
Artículo 23	En el caso de Portugal, en los supuestos de empresas portuguesas vinculadas con empresas españolas de las que perciban dividendos y de las que ostenten una participación de al menos el 25% del capital social, Portugal deducirá, a efectos de determinar el beneficio imponible sujeto al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, el 95% de dichos dividendos.
Artículo 24	No se recoge cláusula sobre los apátridas. Se establecen como deducibles los intereses, cánones u otros gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro

	Estado contratante. Se permite la aplicación de la normativa interna de los estados sobre subcapitalización o endeudamiento excesivo (Protocolo, art. 4).
Artículo 25	Plazo de dos años desde la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

8.3 Marruecos.

Firmado el 10 de julio de 1978, y publicado en el BOE el 22 de mayo de 1985, el CDI firmado con Marruecos es el más antiguo de los 4 que estamos analizando. Ciertamente, el CDI firmado con Marruecos presenta sustanciales diferencias y matices respecto del MC, siendo las principales las siguientes:

Artículo 2	No se hace referencia a las subdivisiones políticas o entidades territoriales y, en el caso de España, se mantiene la enumeración de los antiguos impuestos derivados del Impuesto General sobre la Renta.
Artículo 3	No se definen “empresa”, “actividad empresarial” y “negocio”
Artículo 5	Se amplía la definición de establecimiento permanente a tener una tienda y a toda persona que actúe en uno de los Estados contratantes por cuenta de una empresa del otro Estado y posea un stock de mercancías por medio del cual lleva a cabo los pedidos.
Artículo 9	Se define cuando una Empresa se considera como participante en la gestión o en el capital de otra, lo cual no aparece en el MC.
Artículo 10	Tipos impositivos: general 15%; sociedades participadas 10%.
Artículo 11	En el apartado 2 no se hace referencia al beneficiario efectivo de los intereses, a diferencia del MC. En el apartado 3 no se excluyen las penalizaciones por mora en el pago.
Artículo 12	Tipos impositivos: 5% en derechos de autor sobre obras literarias y artísticas, excluidas películas; 10% los demás casos. Se incluyen en la definición estudios técnicos y económicos, y el alquiler de equipos agrícolas, industriales, portuarios, comerciales o científicos.
Artículo 13	Mismo tratamiento para todas las acciones.
Artículo 14	Se mantiene éste artículo, referido a los servicios profesionales independientes, suprimido en el MC.
Artículo 17	Tributación en el Estado en el que se actúa, tanto incluidas las rentas de las personas que explotan u organizan los eventos. Se excluye la aplicación del artículo a las rentas provenientes de las actividades ejercidas en un Estado Contratante por organismos sin fines lucrativos del otro Estado Contratante o por miembros de su personal, salvo que actúen por cuenta propia.
Artículo 18	Tan solo hace referencia a pensiones de carácter privado y rentas vitalicias.
Artículo 20	Incluye las rentas por trabajo personal del estudiante
Artículo 21	No se define la tributación de rentas procedentes o vinculadas con un establecimiento permanente.
Artículo 23	Regla general de aplicación a ambos. Como particularidad, destacar la previsión de una deducción del 10% sobre intereses provenientes de los

	empréstitos emitidos por Organismos especializados para cooperar al desarrollo económico de Marruecos.
Artículo 24	Se permiten deducciones por cargas familiares, no se recoge cláusula sobre apátridas, y no se recogen deducciones.
Artículo 25	Posibilidad de reclamación previa ante el Estado que se considera que ha incumplido, no se fijan plazos para la presentación de reclamaciones y se prevé que, en caso de considerar necesaria la celebración de conversaciones entre los Estados contratantes, estas se encomendarán a una comisión mixta.
Artículo 26	<p>Tan solo se prevé el intercambio de información tributaria necesario para cumplir el Convenio. El MC deja una puerta abierta en éste sentido, incorporando la posibilidad de intercambio de información tributaria necesaria para el cumplimiento de lo dispuesto en la legislación nacional de cada uno de los Estados contratantes en materia de impuestos.´</p> <p>En cuanto al tratamiento de los datos, la redacción del CDI es bastante similar a la del MC. No obstante, el CDI en éste extremo incorpora una pequeña particularidad, ya que prevé la posibilidad de proporcionar los datos intercambiados a las autoridades judiciales encargadas de las diligencias penales relativas a dichos impuestos.</p> <p>No se prevé la posibilidad de revelación de datos en audiencias públicas o en sentencias judiciales.</p> <p>El intercambio se realizará bien a instancia de parte o bien a instancia de oficio.</p>

8.4 Andorra.

Firmado el 8 de enero de 2015, y publicado en el BOE el 7 de diciembre de 2015, el CDI firmado por España y Andorra es el CDI más reciente de entre los 4 analizados, con apenas 2 años de vigencia (entró en vigor el 26 de febrero de 2016). Si bien no contiene un número de diferencias exorbitante en relación con el MC OCDE, si que presenta diferencias sustanciales:

Artículo 2	No se regula el Impuesto sobre el Patrimonio
Artículo 6	Se incluyen los rendimientos o derechos de una sociedad que confieran al titular el derecho a disfrutar de inmuebles o de sus rentas.
Artículo 7	<p>Se prevé un apartado específico determinando los gastos deducibles y se excluye de la definición de beneficio atribuible al establecimiento permanente la compra de mercancías y bienes para la empresa.</p> <p>Se recoge cláusula sobre la continuidad en el método de cálculo de los beneficios.</p>
Artículo 8	Se suprime el apartado referido a las embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores
Artículo 10	<p>En el caso de las sociedades participadas se reduce el porcentaje de participación del 25% al 10%. Los tipos impositivos son los mismos que en el MC OCDE (15% general, 5% sociedades participadas).</p> <p>Tributación complementaria del 5% para rentas procedentes de un establecimiento permanente en un Estado, que son enviadas al otro Estado contratante.</p>
Artículo 11	<p>Tipo impositivo del 5%.</p> <p>Se fija quién tiene que ser el perceptor de los intereses procedentes de un</p>

	Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado para que sean sometidos a gravamen en el segundo Estado.
Artículo 12	Posibilidad de gravamen de los cánones en fuente pero con un tipo máximo del 5%. Cuando el deudor posea en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente al que estén vinculados los cánones y éste asuma su carga, se considerarán procedentes del Estado en el que esté situado el establecimiento permanente.
Artículo 13	Se excluye la aplicación del apartado 4 a las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de sociedades que coticen en un mercado de valores reconocido de uno de los Estados contratantes o de ambos. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación del al menos el 25% en el capital de una sociedad residente en uno de los Estados contratantes serán gravables en ése estado. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o derechos de una sociedad que confieran al titular el derecho a disfrutar de inmuebles o de sus rentas situados en uno de los Estados contratantes, serán gravables por ese Estado.
Artículo 14	Tributación de las rentas obtenidas por trabajos a bordo de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional en el Estado en el que la empresa tenga su sede de dirección efectiva.
Artículo 15	Se limita a las remuneraciones obtenidas por ser miembro de un consejo de administración.
Artículo 16	Se amplía la aplicación del artículo a las rentas de carácter accesorio derivadas de las prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de la persona. Las rentas obtenidas por el residente de un Estado, en el otro estado, tan solo podrán ser gravadas en el estado de destino cuando las actividades realizadas en el Estado del que no es residente hayan sido financiadas con fondos públicos del Estado de residencia.
Artículo 18	Las rentas obtenidas por el residente de un Estado, en el otro estado, tan solo podrán ser gravadas en el estado de destino cuando las actividades realizadas en el Estado del que no es residente hayan sido financiadas con fondos públicos del Estado de residencia.
Artículo 21	Se fija como único método de eliminación de la doble imposición el método de imputación en su modalidad limitada.
Artículo 22	No se recoge cláusula sobre los apátridas. Se eliminan las deudas de los gastos deducibles.
Artículo 23	Se elimina lo referente a la sumisión al arbitraje.
NO SE REGULA LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS.	
NO SE REGULA LA EXTENSION TERRITORIAL	
Artículo 27	Indirectamente se niega la posibilidad de denuncia durante los primeros 5 años de vigencia del convenio.
ADICIONES DEL PROTOCOLO	
Respecto del artículo 4	A las personas acogidas al régimen especial de la DT 3ª de la Ley andorrana del IRPF (5/201, de 24 de abril) no les será de aplicación el Convenio. Por otro lado, se determina la
Respecto del artículo 10	Las disposiciones de los apartados a) y b) del párrafo 2 no serán de aplicación a dividendos distribuidos por una Sociedad Anónima cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) en la Ley española 11/2009, de 26 de octubre, o cualesquiera leyes sucesoras. Si el beneficiario efectivo es un residente de Andorra, el impuesto no podrá exceder del 15%.
Respecto de	Para obtener las ventajas previstas en dichos artículos, los residentes del otro

los artículos 10, 11 y 12	Estado contratante deben, a menos que las autoridades competentes hayan acordado otra cosa, presentar un certificado de residencia indicando la naturaleza y el importe o valor de las rentas emitido por la autoridad competente del otro Estado
Se prevé la firma de un convenio administrativo para regular la asistencia en la recaudación de impuestos entre ambos estados “cuando el nuevo marco jurídico del Principado de Andorra esté plenamente definido e implantado de manera efectiva”.	
Respecto del artículo 24	Aplicación del Acuerdo entre España y Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, de 14 de enero de 2010 hasta el 1 de enero de 2016 (por ende, ya no aplicable). Se prevé la información que deben incorporar las solicitudes de información, requisitos procedimentales y ciertas obligaciones formales.